

**Vorlesung Unternehmenssteuerrecht
Sommersemester 2023**

Arbeitsunterlagen zur Vorlesung

Teil D

Laufende Besteuerung

II.

Querschnittsdarstellung

5.

Vermögensverwaltung

Merkblatt D.II.5-02:

Vermögensverwaltende Personengesellschaften

Inhaltsverzeichnis

A	Einführung	1
B	Gesellschafts- und handelsrechtliche Einordnung	2
C	Steuerliche Einordnung	3
	I. Einkommensteuer	3
	II. Gewerbe- und Umsatzsteuer	3
	III. „Vermögensverwaltend“ versus „gewerblich“	3
D	Steuerliche Sonderfragen	5
	I. Private Veräußerungsgeschäfte	5
	1. Gründung	5
	2. Änderungen in der Gesellschafterstruktur	6
	3. Veräußerung von Gesellschaftsanteilen	7
	4. Auflösung, Liquidation und Realteilung der Personengesellschaft	7
	II. Gewerblicher Grundstückshandel	8

A Einführung

Die steuerliche Behandlung von vermögensverwaltenden Personengesellschaften ist in der Praxis oft immer noch ein „Buch mit sieben Siegeln“.

1

Nach einer Gesamteinordnung im Gesellschafts-, Handels- und Steuerrecht werden nachfolgend die Unterschiede zur gewerblichen Personengesellschaft skizziert.

Anschließend wird dargelegt, wann den Gesellschaftern bei Gründung, Änderungen im Gesellschafterbestand oder bei Auflösung der Gesellschaft steuerpflichtige Veräußerungsgewinne drohen und wie schnell man in die „Steuerfalle“ des gewerblichen Grundstückshandels abrutschen kann.

B Gesellschafts- und handelsrechtliche Einordnung

- 2 Gesellschaftsrechtlich ist zunächst zwischen einer „normalen“ **GbR** und einer **Personenhandels-gesellschaft (OHG, KG)** zu differenzieren.
- 3 Die **Verwaltung eigenen Vermögens** ist gemäß § 105 Abs. 2 HGB mittlerweile als Unternehmens-gegenstand anerkannt. Damit kann über die Eintragung der Gesellschaft in das Handelsregister eine Personenhandelsgesellschaft implementiert werden. Solche Eintragungen werden von den Registergerichten meist problemlos durchgeführt. Die Rechtsform der KG macht hier vor allem dann Sinn, wenn eine Haftungsbeschränkung natürlicher Personen erreicht werden soll (z.B. bei Beteiligung minderjähriger Kinder).

Beachte: Die OHG hat dagegen für vermögensverwaltende Tätigkeiten kaum Bedeutung, da sie sich haftungstechnisch nicht von der GbR unterscheidet und diese mittlerweile als (teil-)rechtsfähige und grundbuchfähige Außengesellschaft anerkannt wird (BGH 4.12.08, V ZB 74/08, NJW 09, 594).
- 4 Wegen der Handelsregistereintragung werden vermögensverwaltende Personenhandels-gesellschaften regelmäßig als **Kaufmann i.S.d. HGB** eingestuft, verbunden mit allen Rechten und Pflichten (§§ 5, 6 HGB; vgl. Baumbach/Hopt, § 6 HGB Rz. 2, 4). Insbesondere besteht eine handelsrecht-liche Buchführungs- und Bilanzierungspflicht gemäß §§ 238 ff. BGB (mit den entsprechenden Er-leichterungen bei Einhaltung der Größenkriterien). Diese wiederum können Vor- und Nachteil zu-gleich sein:
 - Zum einen ist der hohe Aufwand der Gründungskosten und Eintragungsgebühren sowie für laufende Buchführung und Jahresabschluss zu bedenken. Die Buchführungspflicht muss unabhängig von bzw. zusätzlich zur steuerlichen Ermittlung der Einkünfte (Über-schuss der Einnahmen über die Werbungskosten) erfüllt werden.
 - Zum anderen kann die Bilanzierung im Einzelfall auch Vorteile bieten, da sich Geldgeber je nach Investitions- und Finanzierungsbedarf gerne durch entsprechend unterlegte Zahlen überzeugen lassen.
- 5 Des Weiteren wird häufig die Frage nach einer „**IHK-Zwangsmitgliedschaft**“ aufgeworfen. Das Problem stellt sich jedoch m.E. nicht, da vermögensverwaltende Personengesellschaften nicht zur Gewerbesteuer herangezogen werden (§ 2 IHKG).

C Steuerliche Einordnung

I. Einkommensteuer

Die vermögensverwaltende Personengesellschaft ist insoweit **Subjekt der Einkünfteermittlung und -qualifikation, wie sie selbst Einkünfte erzielt**. Die auf Ebene der Gesellschaft ermittelten Überschüsse oder Verluste werden den Gesellschaftern dann im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung zugewiesen. Die Art der Einkünfte richtet sich nach der Tätigkeit der Gesellschaft: Vermögensverwaltend können allerdings nur Überschusseinkünfte erzielt werden (insbesondere aus V+V und aus Kapitalvermögen). Dementsprechend werden die Einkünfte nach dem Zufluss-/Abflussprinzip ermittelt.

6

Für die Frage der **Zuordnung von Wirtschaftsgütern** gilt bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften der **Grundsatz der Bruchteilsbetrachtung**: Gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO werden Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens den Beteiligten anteilig zugerechnet, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist. Zivilrechtlich gehören die Wirtschaftsgüter weiterhin der Gesellschaft als selbstständiger Rechtsträgerin. Steuerlich werden die Wirtschaftsgüter den Gesellschaftern der Personengesellschaft anteilig nach ihrer Beteiligungsquote zugerechnet.

7

Hinweis: Auswirkungen hat dies insbesondere für die steuerliche Beurteilung von Erträgen aus **privaten Veräußerungsgeschäften**, da diese nur unter den näheren gesetzlichen Voraussetzungen steuerpflichtig sind (§§ 17, 20 Abs. 2, 22 Nr. 2 i.V.m. 23 EStG). Die Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen ist für jeden Gesellschafter individuell zu prüfen – die Beurteilungen können dabei unterschiedlich ausfallen, wie die späteren Beispiele zeigen werden.

8

II. Gewerbe- und Umsatzsteuer

Die vermögensverwaltende Personengesellschaft ist aufgrund ihrer Tätigkeit **nicht gewerbsteuerpflichtig** (§ 2 GewStG).

9

Umsatzsteuerlich ist sie dagegen **Unternehmerin** und muss daher – z.B. bei umsatzsteuerpflichtiger Vermietung – die entsprechenden Pflichten erfüllen (z.B. Abgabe von USt-Voranmeldungen und USt-Jahreserklärungen; Pflicht zur Rechnungsstellung usw.).

10

III. „Vermögensverwaltend“ versus „gewerblich“

Geht die Tätigkeit über den normalen Rahmen der Vermögensverwaltung hinaus, besteht das Risiko einer **gewerblichen Infizierung gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG** mit der Folge, dass die Gesellschaft bzw. die Gesellschafter gewerbliche Einkünfte erzielen. Des Weiteren kann die vermögensverwaltende GmbH & Co. KG **gewerblich geprägt** werden, sofern nur Kapitalgesellschaften Vollhafter und nur diese oder Nicht-Gesellschafter zur Geschäftsführung berufen sind (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG).

11

- 12 Hinweis:** Die **Rechtsform der GmbH & Co. KG** steht grundsätzlich für vermögensverwaltende Tätigkeiten offen. Je nachdem, ob eine gewerbliche oder eine vermögensverwaltende Gesellschaft gewünscht ist, kann entsprechend Einfluss genommen werden. Hier kommt es insbesondere darauf an, wie die Geschäftsführung ausgestaltet ist und wer Vollhafter ist.
- 13** Neben der Umqualifizierung der Einkünfte in gewerbliche hat dies insbesondere zur Folge, dass **Betriebsvermögen** vorliegt und die Vermögensgegenstände quasi ohne zeitliche Beschränkung **steuerverhaftet** sind. Die Gesellschaft wird zudem dem Grunde nach gewerbsteuerpflichtig, was jedoch bei Grundstücksunternehmen durch die erweiterte Gewerbesteuerkürzung gemäß § 9 Nr. 1 S. 2 ff. GewStG vollständig neutralisiert und auf Einkommensteuerebene durch die Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG weitgehend abgemildert wird. Dennoch sollte man genau prüfen, welche steuerliche Einordnung erwünscht ist.
- 14** Die **Auswirkungen** lassen sich wie folgt skizzieren

	Gewerbliche Personengesellschaft	Vermögensverwaltende Personengesellschaft
Vermögensart	Steuerliches Betriebsvermögen; Einheitsbetrachtung; verschiedene Vermögensebenen (Gesamthandsvermögen, Sonder-BV)	Steuerliches Privatvermögen; Bruchteilsbetrachtung (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO)
Einkunftsart	Einkünfte aus Gewerbebetrieb	Einkunftsart abhängig von Einkünftequalifikation (mehrere Einkunftsarten denkbar)
Veräußerung von Gesellschaftsvermögen	Vermögensgegenstände „auf ewig“ steuerverhaftet	Erträge aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen nur unter weiteren Voraussetzungen einkommensteuerpflichtig (§§ 17, 20 Abs. 2, 22 Nr. 2 i.V.m. 23 EStG, § 22 UmwStG)
Besteuerung Gesellschafter	gewerbliche Einkünfte; bei Kommanditisten beschränkter Verlustausgleich § 15a EStG; GewSt-Anrechnung § 35a EStG	Überschusseinkünfte; bei Kommanditisten beschränkter Verlustausgleich nach § 15a EStG möglich (z.B. § 21 Abs. 1 S. 2 EStG)
Besteuerung Gesellschaft	Gewerbsteuer: Gewerbesteuerpflichtig; bei reinen Grundstücksunternehmen erweiterte GewSt-Kürzung möglich § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG	Gewerbsteuer: keine Gewerbesteuerpflicht
	Umsatzsteuer: je nach Tätigkeit Unternehmerin i.S.d. § 2 UStG mit entsprechenden Rechten und Pflichten	Umsatzsteuer: je nach Tätigkeit Unternehmerin i.S.d. § 2 UStG mit entsprechenden Rechten und Pflichten
	ErbSt/SchenkSt: Mitunternehmeranteile dem Grunde nach begünstigtes Vermögen i.S.v. § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG, i.d.R. aber Verwaltungsvermögen und damit letztlich doch nicht begünstigt § 13b Abs. 4 Nr. 1 ErbStG	ErbSt/SchenkSt: Gesellschaftsanteile dem Grunde nach kein begünstigtes Vermögen i.S.d. § 13b ErbStG

D Steuerliche Sonderfragen

I. Private Veräußerungsgeschäfte

1. Gründung

Bei **Sachgründungen** von vermögensverwaltenden Personengesellschaften können sich steuerrelevante Veräußerungstatbestände ergeben, wenn das eingebrachte Wirtschaftsgut vor der Einbringung dem einlegenden Gesellschafter mit einer **höheren Quote** zuzurechnen ist (z.B. Alleineigentum), als nach der Einbringung über die Beteiligungsquote in der vermögensverwaltenden Gesellschaft. Zivil- und steuerrechtlich wird ein Rechtsträgerwechsel verwirklicht, der bei Gewährung von Gegenleistungen zu Veräußerungserträgen führt (BFH v.02.4.2008 IX R 18/06, BStBl II. 2008, 679).

15

Beispiele 1 bis 3:

1. A hat vor fünf Jahren ein Mehrfamilienhaus gekauft. Er errichtet eine vermögensverwaltende GmbH & Co. KG (nicht gewerblich geprägt i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG; A ist Alleingesellschafter) und bringt das Grundstück ein. Die GmbH & Co. KG wird zivilrechtlich Eigentümerin des Mehrfamilienhauses. – **Lösung:** Steuerlich wird dem A das Haus weiterhin zu 100 % zugerechnet. Es wird kein privates Veräußerungsgeschäft realisiert. Grunderwerbsteuer fällt gemäß § 5 Abs. 2 GrEStG nicht an. Sie kann jedoch nachträglich erhoben werden, sofern A seinen Anteil an der KG innerhalb von fünf Jahren verringert (§ 5 Abs. 3 GrEStG).

2. A gründet zusammen mit B eine vermögensverwaltende GbR (A 50 %, B 50 %). A bringt ein Bürogebäude ein, das er vor elf Jahren gekauft hat (Wert heute: 1 Mio. EUR). B leistet als Gesellschafterbeitrag eine Bareinlage von 1 Mio. EUR. – **Lösung:** Dem A ist das Grundstück nach der Einbringung in die GbR steuerlich (weiterhin) mit 50 % zuzurechnen. Die andere Hälfte ist dem B zuzurechnen, der insoweit seine Bareinlage als Gegenleistung erbringt. Die Veräußerung ist für A einkommensteuerfrei, da die Haltefrist des § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG bereits abgelaufen ist. A führt für seinen hälftigen Grundstücksanteil seine ursprünglichen Anschaffungskosten fort. B hat dagegen neue Anschaffungskosten generiert (insoweit neue Abschreibungsbemessungsgrundlage, neuer Fristbeginn i.S.d. § 23 EStG). Es fällt Grunderwerbsteuer an, soweit das Grundstück von A auf B übergeht ($1 \text{ Mio. EUR} \times 50 \% \times 6,5 \% = 32.500 \text{ EUR}$; § 5 Abs. 2 GrEStG).

3. A gründet zusammen mit seiner Ehefrau EF eine vermögensverwaltende GbR (A 50 %, EF 50 %). A bringt ein Bürogebäude ein, das er vor vier Jahren gekauft hat (AK 1 Mio. EUR, steuerlich geltend gemachte AfA bisher insgesamt 56 TEUR). EF leistet keinen Gesellschafterbeitrag. – **Lösung:** Die Immobilie wird dem A (weiterhin) mit 50 % zugerechnet. Die anderen 50 % des Grundstücks überträgt A unentgeltlich auf EF. Damit wird kein privates Veräußerungsgeschäft realisiert (vgl. auch BMF 5.10.00, IV C 3 - S-2256 - 263/00, BStBl I 00, 1383, Rz. 8). Der Vorgang hat jedoch schenkungsteuerliche Relevanz.

Abwandlung: Auf dem Grundstück lasten noch Darlehensverbindlichkeiten von 500 TEUR, die von der GbR übernommen werden. Die Immobilie hat heute einen Verkehrswert von 1,5 Mio. EUR. – **Lösung:** Die anteilige Übertragung des Grundstücks an EF erfolgt zu 33 % entgeltlich (EF übernimmt für 50 % des Verkehrswerts von 1,5 Mio. EUR = 750 TEUR Verbindlichkeiten von 250 TEUR = 33%). A wird insoweit von den bisher ihm allein zuzurechnenden Verbindlichkeiten befreit. Es liegt eine teilentgeltliche Übertragung vor. Der Vorgang ist grunderwerbsteuerfrei (§§ 3 Nr. 4, 5 GrEStG).

16

Hinweis: Geklärt ist mittlerweile, dass die Bruchteilsbetrachtung auf **alle Gegenleistungen** (z.B. Gesellschaftsrechte, Übernahme von Verbindlichkeiten, Einbringung von Wirtschaftsgütern durch

17

die anderen Gesellschafter) anwendbar ist, die der Einbringende erhält. Hierdurch ist es auch möglich, ursprünglich privat veranlasste Verbindlichkeiten bei Übernahme durch die Gesellschaft zumindest quotale in den steuerlich abziehbaren Bereich zu verlagern. Auf Ebene der Gesellschaft wird durch die Schuldübernahme ein neuer Finanzierungszusammenhang und damit Schuldzinsenabzug begründet. Der BFH hat einen Gestaltungsmissbrauch i.S.d. § 42 AO hier ausdrücklich verneint (BFH v. 18.10.2011 IX R 15/11, BStBl. II 2012, 205).

- 18 Leisten die Gründungsgesellschafter ihren Gesellschafterbeitrag durch die **Einbringung von steuerverstrickten Wirtschaftsgütern**, liegt für jeden Gesellschafter ein entgeltliches Geschäft vor:

19 **Beispiel 4:**

A und B gründen eine vermögensverwaltende GbR, an der A zu 60 % und B zu 40 % beteiligt sein sollen. Als Gesellschafterbeitrag bringt A seinen Anteil an einer Immobilien-GmbH ein (Beteiligung 100 %, Verkehrswert 6 Mio. EUR; AK 4,5 Mio. EUR). B überträgt auf die GbR ein kürzlich erworbenes unbebautes Grundstück in exponierter Lage mit einem Verkehrswert von 4 Mio. EUR (AK 3,5 Mio. EUR). – **Lösung:** A gibt aufgrund der Bruchteilsbetrachtung einen Anteil von 40 % seiner GmbH-Beteiligung an B ab und erhält dafür als Gegenleistung einen Anteil von 60 % am unbebauten Grundstück. Er verwirklicht damit eine steuerpflichtige Veräußerung i.S.d. § 17 EStG. Für den Grundstücks-Anteil generiert er neue Anschaffungskosten und es beginnt eine neue Frist i.S.d. § 23 EStG zu laufen. B veräußert sein Grundstück zu 60 % an den A und erhält dafür als Gegenleistung einen Anteil von 40 % an der GmbH. E versteuert insoweit ein privates Veräußerungsgeschäft i.S.d. § 23 EStG. Darüber hinaus fällt Grunderwerbsteuer an, soweit das Grundstück von B auf A übergeht ($60 \% \times 4 \text{ Mio. EUR} \times 6,5 \% = 156 \text{ TEUR}$). In Höhe der Beteiligungsquote von B wird keine Grunderwerbsteuer erhoben (§ 5 Abs. 2 GrEStG).

2. Änderungen in der Gesellschafterstruktur

- 20 **Tritt ein Gesellschafter in eine bereits bestehende vermögensverwaltende Personengesellschaft ein**, so können sowohl vom Eintretenden als auch von den Altgesellschaftern steuerpflichtige Veräußerungstatbestände realisiert werden. Dies ist z.B. der Fall, wenn entweder der Neugesellschafter steuerverstrickte Wirtschaftsgüter in die Gesellschaft einbringt und/oder durch den Eintritt bisher auf die Altgesellschafter entfallendes steuerverstricktes Vermögen gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO auf den Neugesellschafter übergeht. Für jeden Gesellschafter sind insoweit eigene Anschaffungszeitpunkte und Haltedauern am Vermögen zu beachten.

21 **Beispiele 5 und 6:**

5. In der vermögensverwaltenden GbR von A (50 %) und B (50 %) befindet sich seit 20 Jahren ein vermietetes Bürogebäude (Verkehrswert 6 Mio. EUR). C tritt als Gesellschafter ein und überträgt eine 40 %ige GmbH-Beteiligung auf die GbR (AK 2,8 Mio. EUR, Verkehrswert 3 Mio. EUR). Er ist anschließend mit 1/3 an der GbR beteiligt. – **Lösung:** A und B veräußern jeder einen Grundstücksanteil von 1/3 an C, der im Gegenzug 2/3 seiner GmbH-Beteiligung auf A und B überträgt. Da die Anschaffung der Immobilie vor mehr als zehn Jahren erfolgte, ist die Veräußerung bei A und B steuerfrei (§ 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Bei C ist der Tausch hingegen gemäß § 17 EStG steuerpflichtig. Aus grunderwerbsteuerlicher Sicht liegt kein Rechtsträgerwechsel vor, die GbR bleibt Eigentümerin des Grundstücks. Die 95 %-Grenze des § 1 Abs. 2a GrEStG wird nicht erreicht.

6. (Fortführung Beispiel 5:) Die ABC-GbR veräußert ein Jahr später das Grundstück für 6,1 Mio. EUR an einen fremden Dritten. – **Lösung:** C hat seinen 1/3-Anteil am Grundstück mit seinem Eintritt in die Gesellschaft neu angeschafft. Der Veräußerungsgewinn ist für ihn einkommensteuerpflichtig gemäß § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG, während A und B keine Einkommensteuer zahlen müssen. Ihre Anschaffungen erfolgten außerhalb der 10-Jahresfrist des § 23 EStG.

Für den **Austritt aus einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft** sieht der Gesellschaftsvertrag regelmäßig vor, dass der Ausscheidende eine Barabfindung erhält. Alternativ kann die Gesellschaft ihm auch Wirtschaftsgüter zum Alleineigentum übertragen. Bei der Barabfindung können sich nur für den Ausscheidenden steuerpflichtige Veräußerungserträge ergeben, bei der Sachabfindung hingegen auch für die verbleibenden Gesellschafter.

22

3. Veräußerung von Gesellschaftsanteilen

Die Veräußerung von Anteilen an der vermögensverwaltenden Personengesellschaft gilt als **Veräußerung der einzelnen Wirtschaftsgüter der Gesellschaft**, die jedem Gesellschafter nach Maßgabe seiner Beteiligungsquote zuzurechnen ist (vgl. § 23 Abs. 1 S. 4 EStG; Bruchteilsbetrachtung § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO). Auch hier muss man also z.B. die Haltefristen im Blick haben.

23

Hinweis: Auch bei vorgeblich **unentgeltlicher Übertragung** des Gesellschaftsanteils ist Vorsicht geboten. Überträgt ein Gesellschafter seinen Anteil an der vermögensverwaltenden Personengesellschaft z.B. in vorweggenommener Erbfolge auf seine Kinder, kann ein steuerpflichtiges privates Veräußerungsgeschäft vorliegen, wenn **auf dem Vermögen Schulden** lasten. In der Bruchteilsbetrachtung gehen dann nicht nur Vermögen, sondern auch Verbindlichkeiten über. Die anteilige Entlastung stellt ein Veräußerungserlös für den Übertragenden dar.

24

4. Auflösung, Liquidation und Realteilung der Personengesellschaft

Bei beschlossener Auflösung der Gesellschaft steht jedem Gesellschafter grds. ein **Abfindungsanspruch** für seinen untergehenden Anteil am Gesellschaftsvermögen zu.

25

Eine Möglichkeit ist die **Liquidation**. Das heißt, das Gesellschaftsvermögen wird veräußert und die hieraus erzielten Erlöse werden nach Abzug etwaiger Verbindlichkeiten an die Gesellschafter ausgekehrt.

26

Werden durch die Veräußerungen die Tatbestände der §§ 17, 20 Abs. 2 oder 22 Nr. 2 i.V.m. 23 EStG realisiert, kann beim einzelnen Gesellschafter Einkommensteuer anfallen. Dabei ist auf die persönlichen Verhältnisse abzustellen.

27

Alternativ kann die Gesellschaft **real geteilt** werden, sodass die Gesellschafter die bislang gesamthänderisch gebundenen Wirtschaftsgüter im Wege der Sachauskehrung erhalten. Hierbei wiederum ist zu unterscheiden, ob die Realteilung dem Wert nach erfolgt oder ob die Gesellschafter die jeweiligen Wirtschaftsgüter anteilig entsprechend ihrer bisherigen quotalen Mitberechtigung zugewiesen bekommen.

28

Beispiele 7 und 8:

29

7. Im Gesamthandsvermögen der vermögensverwaltenden XY-GbR (X 70 %, Y 30 %) befinden sich 1.000 Aktien an der börsennotierten Z-AG, welche die GbR in 2011 angeschafft hat. X und Y beschließen, die GbR aufzulösen und sich im Wege der Realteilung auseinanderzusetzen. Da X und Y entsprechend ihrer Beteiligungsquote die einzelnen Wirtschaftsgüter erhalten sollen, werden 700 Aktien auf X und 300 Aktien auf Y übertragen. – **Lösung:** Es wird kein steuerpflichtiger Kapitalertrag i.S.d. § 20 Abs. 2 EStG realisiert, da dem X (Y) wegen § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO schon vor der Realteilung 700 Aktien (300 Aktien) zuzuordnen waren. Insofern erfolgt durch die Realteilung kein steuerlicher Rechtsträgerwechsel.

8. Im Gesamthandsvermögen der XY-GbR (X 70 %, Y 30 %) befindet sich ein Bürogebäude, das die GbR vor mehr als zehn Jahren angeschafft hat (Wert 3 Mio. EUR) und eine 20 %ige Beteiligung an der Z-GmbH (Wert 7 Mio. EUR; AK 5 Mio. EUR). X und Y beschließen die Auflösung der GbR und setzen sich real dergestalt auseinander, dass das Grundstück auf Y und der GmbH-Anteil auf X übertragen werden. – **Lösung:** X erhält den bisher entsprechend seiner Beteiligungsquote zuzurechnenden GmbH-Anteil zu Alleineigentum übertragen und gibt im Gegenzug seinen quotalen Anteil am Grundstück an Y ab. Der Vorgang ist für X gemäß § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG nicht einkommensteuerpflichtig, da das Grundstück vor mehr als zehn Jahren angeschafft wurde. Y erwirbt im Tausch gegen seine quote GmbH-Beteiligung den 70 %igen Grundstücksanteil von X. Bei Y ergibt sich ein Veräußerungsgewinn i.S.d. § 17 EStG.

II. Gewerblicher Grundstückshandel

- 30 Für Steuerpflichtige mit hohem Immobilienvermögen stellt sich bei Umschichtungen regelmäßig die Frage, ob sich diese noch im Rahmen der Vermögensverwaltung bewegen oder nicht. Der BFH stellt hier nach wie vor auf die „**Drei-Objekt-Grenze**“ ab. Dabei ist stets abzugrenzen, welche Grundstücke als „Zählobjekt“ gewertet werden.
- 31 Diese Frage stellt sich vor allem in folgenden **Konstellationen**:
- Die Gesellschaft selbst veräußert Grundstücke. Die Veräußerungen auf Gesamthandsebene werden dem Gesellschafter aufgrund der Bruchteilsbetrachtung entsprechend seiner Beteiligungsquote anteilig zugerechnet (BMF 26.3.04, IV A - S32240 - 46/04, BStBl I 04, 434, Rz. 14, 17).
 - Der Gesellschafter bringt ein Grundstück in die Personengesellschaft gegen Entgelt ein (z.B. im Tausch, Übernahme von Verbindlichkeiten).
 - Es tritt ein weiterer Gesellschafter entgeltlich ein. Die in der Gesellschaft befindlichen Grundstücke gehen quotale auf den neuen Gesellschafter über.
 - Der Gesellschafter veräußert seinen Anteil an der Gesellschaft, in deren Vermögen sich ein oder mehrere Grundstücke befinden. Die Veräußerung der Beteiligung ist einer – oder je nach Anzahl der Grundstücke im Gesamthandsvermögen mehrerer – Grundstücksveräußerung(en) gleichzustellen. Voraussetzung für die Anrechnung ist jedoch laut BMF, dass der Gesellschafter zu mindestens 10 % an der Gesellschaft beteiligt ist oder der Anteil einen Verkehrswert von mindestens 250 TEUR hat (BMF a.a.O., Rz. 18).
- 32 **Anmerkung:** Diese Betrachtung wird in der Literatur u.a. mit dem Argument kritisiert, dass § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO nicht anwendbar sei und dass der Gesellschaftsanteil in zumindest bedingter Veräußerungsabsicht erworben sein muss. Problematisch ist auch, dass jede Immobilie der Personengesellschaft jedem Gesellschafter als Zählobjekt zugerechnet wird; und zwar nicht nur anteilig – es

kommt somit zu einer „Vervielfachung“ der Grundstücke im Gesamthandsvermögen. Des Weiteren ist ungeklärt, ob es auf die zeitliche Dauer der Beteiligung des Gesellschafters ankommt oder darauf, wie lange die Grundstücke zum Gesellschaftsvermögen gehörten.

Für die Einordnung als **Zählobjekt** ist weiter zu beachten: Bei Grundstücken, die **unentgeltlich** im Wege der Schenkung erworben wurden, ist die Besitzdauer des Rechtsvorgängers wie eine eigene Besitzzeit des Veräußerers zu werten. Geerbte Grundstücke sind bis auf wenige Ausnahmen nicht als „Objekt“ anzusehen (BMF a.a.O., Rz. 9). Gleichfalls keine Zählobjekte sind Grundstücke, mit deren **Weitergabe kein Gewinn erzielt** werden soll (z.B. teilentgeltliche Veräußerung oder Schenkung an Angehörige). Gerade diese Ausnahme kann häufig die Wertung als Zählobjekt bei Grundstücksveräußerungen bzw. /-einbringungen bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften verhindern. Und schließlich: Auch die Übertragung von Grundstücken im Wege der Realteilung einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft auf die einzelnen Gesellschafter zu Alleineigentum gilt nicht als Veräußerung i.S.d. „Drei-Objekt-Grenze“ (BMF a.a.O., Rz. 7).
